

Transparência fiscal, preço de transferência e os limites para a imposição de obrigações acessórias

Leonardo Aguirra de Andrade

Doutorando em Direito Tributário pela USP. Professor convidado no curso de atualização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Mestre em Direito Tributário pela USP. Bacharel em Direito pela USP. Advogado em São Paulo.

Pedro Almeida Sampaio Lima

LLM em Direito Tributário pelo INSPER. Bacharel em Direito pela PUC-SP. Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo aborda as obrigações acessórias, em matéria de preço de transferência, recomendadas na Ação 13 do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), ou Erosão das Bases Tributárias e Transferência de Lucros. Questiona-se a relação entre o interesse público na busca pela transparência fiscal e o interesse privado na proteção dos direitos e garantias dos contribuintes. Como se trata da implementação de novas obrigações acessórias no Brasil, ganham especial atenção a interpretação dos limites dados pelo art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, considerando as peculiaridades do modelo brasileiro de preços de transferência, e a excessividade do ônus para o seu cumprimento à luz da proporcionalidade.

Palavras-chave: Preços de transferência, Transparência fiscal, BEPS, Plano de ação 13, proporcionalidade.

Abstract

This article addresses the ancillary transfer pricing obligations recommended in Action 13 of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. The relationship between the public interest in the search for tax transparency and the private interest in the protection of taxpayers' rights and guarantees is questioned. As it deals with the implementation of new tax accessory obligations in Brazil, special attention is paid to the interpretation of the limits given by art. 113, § 2, of the National Tax Code, considering the peculiarities of the Brazilian transfer pricing model, and the excess of the burden to comply with it in the light of proportionality.

Keywords: Transfer Pricing, Tax Transparency, BEPS, Action Plan 13, proportionality.

1. Introdução

O presente estudo tem por objetivo investigar a compatibilidade das ações propostas no âmbito do Plano de Ação 13 do Projeto “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) da OCDE com ordenamento jurídico brasileiro, principalmente no que se refere às garantias dos contribuintes em face do poder de tributar do Estado brasileiro.

Como pano de fundo da presente análise está o exame da real extensão do direito da coletividade (sociedade) frente à proteção do contribuinte (indivíduo), e o embate entre os interesses públicos e os interesses privados quando do aumento da ingerência estatal

na vida dos particulares, como se verifica na implementação das recomendações do BEPS pelos governos locais.

Nesse contexto, a exigência de adoção de medidas que importem em (mais) transparência às empresas tem por objetivo impedir que a coletividade de determinado Estado – e, no final do dia, a coletividade mundial – seja prejudicada por planejamentos tributários que importem em redução da carga tributária ou a sua transferência para locais com tributação favorecida. Essa é a motivação apresentada pela OCDE em suas recomendações.

Em um cenário de perda de arrecadação fiscal mundial supostamente decorrente de tais planejamentos tributários, o princípio da transparência fiscal¹ passou a ser utilizado pela OCDE como justificativa para imposição de – mais – obrigações acessórias locais, sob o argumento de que um sistema tributário internacional mais transparente seria mais justo. Afinal, quem seria contra um sistema tributário mais transparente e mais justo? Nesse cenário, a força argumentativa da referida justificativa causa preocupação, pois pode servir como ferramenta para redução (tácita) de direitos e garantias dos contribuintes.

Um dos objetivos aqui proposto é justamente tentar identificar – se de fato existe – um ponto de equilíbrio entre a imposição de regras de transparência ao contribuinte e a preservação dos direitos e garantias previstos no ordenamento jurídico.

Nesse embate, a primeira questão que vem à tona se refere à possibilidade de se ter ontologicamente uma transparência fiscal, nos moldes universalistas propostos pela OCDE, cuja conceituação leve em consideração os direitos e as garantias de cada ordenamento local.

Dado o escopo restrito do tema deste artigo, adota-se, desde já, como ponto de partida, o entendimento de que a conceituação do sistema tributário internacional com base em parâmetros universalistas e convergentes é impraticável. Ou seja, toma-se a liberdade de discordar do Professor YARIV BRAUNER², quanto à questão da uniformização conceitual no Direito Tributário Internacional, para reconhecer, em companhia do Professor DAVID ROSENBLOOM³, que a existência de um Sistema Tributário Internacional, baseado em conceitos e critérios uniformes ou convergentes, é quase uma utopia. Considera-se aqui os sistemas tributários de cada país são expressões de histórias,

¹ Destaca-se, desde logo, uma questão terminológica importante: faz-se necessário distinguir o princípio da transparência fiscal, aqui abordado, com as regras de transparência fiscal internacional, as quais têm sido estudadas no âmbito das questões relativas à tributação dos lucros no exterior, o que é objeto deste artigo. Sobre o assunto, registra-se o entendimento de Sérgio André Rocha, *In: Troca Internacional de Informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin: 2015, p. 60.

² BRAUNER, Yariv. “Beps: an interim evaluation”. *World Tax Journal*, v. 6, n.1, Amsterdam: IBFD, 2014, pp.10-39.

³ ROSENBLOOM, H. David. “Where is the pony? Reflections on the marking on international tax policy”. *Bulletin of International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2009, p. 535.

culturas, valores e necessidades diferenciadas, o que inviabiliza a convergência plena de parâmetros no Direito Tributário Internacional.

Esse ponto de partida é importante para sustentar, desde já, que, para determinados países, seria recomendável avaliar a real pertinência do acolhimento das recomendações da OCDE, no Projeto BEPS, que sejam contrárias às garantias e aos direitos individuais dos contribuintes de acordo com as normas locais, e cuja normatização interna esteja em desacordo com o princípio da proporcionalidade.

A proporcionalidade, nas suas vertentes *necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito*, ganha relevo, na medida em que é bastante factível que determinada recomendação da OCDE dê ensejo à imposição de uma obrigação acessória aos contribuintes, que (i) não irá satisfazer às necessidades da fiscalização local, e (ii) produzirá um ônus – imenso – sem proveito algum à efetividade das normas locais, inclusive demandando informações em outros países, as quais não são sequer lá exigidas.

Indo adiante nesse estudo, caberá examinar os limites da excessividade do ônus decorrentes das novas obrigações acessórias recomendadas pela Ação 13 do Projeto BEPS e do aumento dos chamados “*compliance costs*”. Seria admissível que tais custos se tornem tão excessivos a ponto de prejudicar a atividade econômica normal do contribuinte?

Trilhados tais caminhos e definidos os contornos teóricos e as premissas do estudo, percorreremos as propostas da OCDE para a uniformização de informações prestadas pelos contribuintes no âmbito das fiscalizações de preços de transferência. Nesse particular, analisaremos os três níveis de informações propostos, bem como os impactos práticos da adoção de tais medidas pelas empresas domiciliadas no Brasil.

Dado que a manipulação artificial de preços e das respectivas margens de lucro representa um dos principais instrumentos para que o contribuinte produza a erosão das suas bases tributárias, a análise das ações propostas para se obter mais transparência nas transações entre contribuintes do mesmo grupo econômico é, sem dúvida, uma das principais ações do BEPS e um tema necessário para os estudiosos do Direito Tributário Internacional.

Além da sua relevância acadêmica, o assunto gera bastante preocupação no meio empresarial, pois os níveis de transparência propostos pela OCDE também intensificam o receio dos contribuintes em revelarem a composição dos seus custos e determinadas informações que, se alguma forma, forem vazadas podem prejudicar a sua atividade comercial. Portanto, efeitos da quebra do sigilo do contribuinte, em decorrência das obrigações acessórias recomendadas na Ação 13 do BEPS, também são pontos de preocupação abordados neste artigo.

2. Os Limites do Estado como Agente Protetor do Interesse Público frente às Garantias do Contribuinte

A prevalência do interesse público sobre o privado é um postulado do direito no Estado de Bem Estar Social, constituindo-se verdadeira conquista da sociedade, alçado, pela doutrina, a verdadeiro princípio do direito⁴.

Nada obstante as virtudes e benefícios sociais desse postulado, tal princípio não pode ser invocado como um subterfúgio para que o Estado ultrapasse os limites impostos pela própria Constituição. Em outras palavras, a prevalência do interesse público não pode se dar ao atropelo dos direitos e garantias individuais, os quais, diga-se, também representam conquistas da nossa sociedade moderna.

Como destaca HUGO DE BRITO MACHADO, tratando do tema no âmbito da relação jurídico-tributária, “tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, na relação jurídica tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que aqueles não sejam amesquinçados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação”⁵.

Nesse contexto, um dos direitos mais caros do contribuinte, em uma sociedade moderna, corresponde ao direito de se planejar e de organizar as suas atividades com algum grau de previsibilidade, ciente dos limites da sua liberdade. Cabe ao Estado o poder-dever de transparecer esses limites, sempre com base na lei, a fim de orientar a sociedade, bem como o poder-dever de coibir eventuais violações individuais aos aludidos limites.

As ilicitudes na tentativa de implementação de (supostos) planejamentos tributários são prejudiciais à sociedade, sendo legítimo que os Estados, isolada ou conjuntamente, por meio da edição de leis locais, busquem mecanismos que desestimulem a prática de atos tendentes a reduzir a carga tributária. A transparência fiscal, nesse contexto, na opinião de Ricardo Lobo Torres, deve ser tratada como princípio constitucional. No entender do referido autor⁶:

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª edição. Editora Malheiros. São Paulo, 2005, pag. 96.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas 2009, p. 34.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 243.

“a transparência fiscal é um princípio constitucional implícito que sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade, que baliza e modula não somente a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, mas a criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção”.

Nesse sentido é louvável que a OCDE esteja capitaneando as ações do BEPS para que os Estados passem a exigir mais transparência das empresas multinacionais (MNE's) de modo a combater a erosão das bases tributárias decorrentes de planejamentos tributários abusivos.

A superação dos antigos conceitos de domicílio e residência principalmente pelas empresas de tecnologia, as quais escolhem países com cargas tributárias reduzidas para instalarem o seu domicílio, demonstra, de fato, que o modelo de convenções bilaterais está ultrapassado, sendo necessário um rearranjo conjunto dos Estados para fins de buscar novos conceitos e definições objetivando uma estrutura tributária mais eficiente e que privilegie o Estado de origem das riquezas produzidas.

Tal situação nunca esteve tão em foco na agenda política mundial quanto agora, especialmente pela percepção de que as regras de tributação internacional estão antiquadas e não mais se prestam a regular um ambiente de negócios tão dinâmico quanto aquele que temos hoje, sobretudo no que se refere aos negócios conduzidos por empresas de tecnologia.

Cabe concordar com o entendimento de CAIO TAKANO, segundo o qual “a celebração de tratados internacionais multilaterais constitui-se o melhor caminho para alcançar a tão desejada harmonia e cooperação entre nações”⁷. Entretanto, também é pertinente cogitar a necessidade de se respeitar a eventual incompatibilidade conceitual entre (i) os critérios recomendados no meio internacional e (ii) o ordenamento jurídico de cada país. Ou seja, também é pertinente cogitar a possibilidade de um determinado país rejeitar um conceito ou uma diretriz tida como harmonizada mundialmente, em razão dos obstáculos técnicos verificados no seu sistema tributário local.

Isso porque as normas locais consubstanciam o resultado de longo processo histórico de embate entre interesses públicos e os interesses privados e, nessa medida, é expressão das garantias do contribuinte em face do poder estatal. Assim, o suposto interesse público universal de transparência fiscal não deve se sobrepor, de maneira automática e acrítica, e principalmente com anseios arrecadatários, sobre a bagagem histórica de determinado país que já tem suas próprias normas a respeito do mesmo tema tratado no âmbito internacional.

⁷TAKANO, Caio Augusto. ‘Erosão da base tributária e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e as novas perspectivas à soberania fiscal’. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 82.

Portanto, a implementação local das recomendações internacionais de melhoria no sistema tributário demanda, antes, uma releitura da relação entre interesses públicos e interesses privados, com especial atenção às garantias locais dos contribuintes.

3. A Ação 13 do BEPS e o sigilo

A Ação nº 13 do BEPS tem por objetivo desenvolver regras relativas à documentação suporte de operações sujeitas às normas de preços de transferência no intuito de melhorar a transparência das informações para a administração tributária.

Em linhas gerais, o que se pretende é a uniformização de informações e documentos a serem disponibilizados ao fisco, de modo que as administrações tributárias possam trocar informações para fins de identificar possíveis planejamentos que resultem na erosão das bases tributáveis.

A própria OCDE, por seu turno, reconhece que as ações do BEPS devem respeitar os direitos e salvaguardas previstos na legislação de cada Estado, o que, a nosso ver, traduz uma realidade que não pode ser desconsiderada, qual seja, a existência de Estados Soberanos com arcabouços jurídicos, salvaguardas e bagagens históricas diferentes.

Em artigo sobre o tema, PHILIP BAKER aponta a preocupação com o prejuízo à confidencialidade das informações prestadas pelos contribuintes por força das obrigações acessórias recomendadas no BEPS. Para BAKER, a OCDE deveria ser preocupar com o balanceamento do conflito entre interesse privado e interesse público, de modo que não deveriam ser admitidas interferências nos direitos dos contribuintes⁸.

A questão que se coloca é como harmonizar a necessidade de transparência e os direitos e garantias de cada ordenamento. Se, por um lado, pretende-se facilitar a troca de informações dos contribuintes, por outro lado, há certas barreiras aparentemente intransponíveis.

Veja que a Ação 13 do BEPS recomenda aos Estados a adoção de três níveis de informação (“Country-by-Country Report”, “Local File” e “Master File”), os quais serão melhor explorados mais adiante. Em seu último nível (“Master File”) busca-se a abertura detalhada de informações relativas às atividades comerciais do contribuinte, podendo inclusive abranger informações sigilosas. Tais informações que potencialmente podem revelar segredos industriais e comerciais das empresas poderão ser disponibilizadas ao fisco local, sem autorização judicial? E mais: Se apresentada ao fisco local, poderão ser entregues a administrações tributárias de outros Estados?

⁸ BAKER, Philip. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”. *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 85-90.

A partir de uma leitura superficial do problema, pode se dizer que restaria apenas dois caminhos a serem adotados, quais sejam: (i) privilegiar as garantias e salvaguardas, restando, portanto, o fisco impedido legalmente de impor regras que obriguem os contribuintes a revelarem informações protegidas por sigilo; ou (ii) privilegiar o interesse público e permitir que o fisco tenha acesso a qualquer informação que intenda relevante para fins de controle e fiscalização, inclusive sendo possível o envio de dado aos fiscos de outros Estados.

Não obstante, parece haver um terceiro caminho, o qual seria uma posição intermediária, na qual o contribuinte somente estaria obrigado a dar transparência a informações que, comprovadamente, não coloquem sua atividade comercial em risco, ou seja, informações que não estão protegidas por lei, desde que tais informações sejam de interesse da fiscalização local.

Assim, parece-nos haver um ponto de equilíbrio entre a rejeição e o acolhimento total das recomendações da Ação 13 do BEPS, que corresponde exatamente ao respeito às garantias e direitos dos contribuintes conforme os parâmetros locais consolidados.

Assim, há de se concordar com LUÍS EDUARDO SCHOUERI e MATEUS CALICCHIO BARBOSA⁹ que o sigilo não deve ser tratado como uma garantia absoluta, pois pode haver situações em que o contribuinte está tentando ocultar planejamentos tributários evasivos e outros crimes, cenário em que, a nosso ver, o judiciário deve ser acionado para fins de quebra do sigilo de informações. Não obstante, em situações em que não há ilegalidades aparentes, não nos parece que o sigilo seja uma garantia negociável.

A nosso ver, para determinado nível de informações, há barreiras de acesso ao Estado que são intransponíveis, razão pela qual a implementação dos três níveis de informações propostas na Ação 13 do BEPS deve ser sopesada considerando a natureza e nível de privacidade de cada informação e os limites locais para instituições de novas obrigações acessórias.

Antes de examinar as recomendações da Ação 13 do BEPS à luz dos limites brasileiros para instituição de novas obrigações acessórias, faz-se pertinente analisar o contexto no qual tais recomendações estão inseridas e os seus traços principais.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo e BARBOSA, Mateus Calicchio. "Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System". *British Tax Review*, Issue 5. London: Sweet & Maxwell, 2013. pp. 672-673.

4. Transparência Fiscal Aplicada às Regras de Preços de Transferência

As regras de preços de transferência são pautadas pelo princípio (ou standard jurídico) do “*arm’s length*”, segundo o qual as transações entre empresas do mesmo grupo econômico localizadas em Estados distintos devem impactar os resultados tributáveis em cada Estado na mesma medida que tais transações impactariam o resultado fiscal se fossem contratadas com partes independentes¹⁰.

Ou seja, busca-se evitar a erosão das bases tributárias resultante da manipulação de margens de lucro na venda de bens ou prestação de serviços e alocação de tais lucros em Estados em que a tributação é favorecida ou inexistente.

No Brasil, as regras de Preços de Transferência foram introduzidas pela Lei nº 9.430/96, a qual criou métodos de cálculo de preços que, em teoria, representam transações “*arm’s length*”, denominados preços parâmetros, tanto para operações de importação quanto exportação de bens e serviços.

As metodologias atuais de cálculo do preço parâmetro utilizam como paradigmas (i) preços praticados pelo contribuinte em relação ao mesmo produto com partes independentes (“Método dos Preços Independentes Comparados – PIC” e “Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx”); (ii) valor de cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente conhecidos (“Método do Preço sob Cotação na Importação – PCI” e “Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX”); (iii) valor de revenda da mercadoria reduzido de percentuais fixos (“Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL”, “Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA” e “Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV”); e (iv) por fim, o valor de custo do bem ou serviço (“Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL” e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP”).

Não se pretende aqui se prolongar na crítica à criação de um rol taxativo de métodos e o uso de margens fixas, o que denota que a lei, em que pese a suposta busca pelo princípio “*arm’s length*”, acaba por se distanciar desse conceito. Esse é a opinião de VINÍCIUS BENTOLILA e FRANCISCO LISBOA MOREIRA:

“a Lei 9.430/96 e demais normas auxiliares que regulamentam o tema em nosso país desprezam, quase em sua totalidade, as circunstâncias que determinam a precificação das atividades

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O *Arm’s Length* como Princípio ou como *Standard* Jurídico.” In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (Orgs.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 203-230.

econômicas e financeiras entre empresa localizada no exterior e contribuintes brasileiros. A primeira e mais grave evidenciação disto está na determinação de um rol taxativo de métodos de controle, não conferindo ao contribuinte a liberdade probatória para demonstrar que pratica operações intercompany sem favorecimento. Além de tal restrição probatória, outra circunstância que deflagra o divórcio entre nossa lei e as diretrizes da OCDE consiste na adoção, pela disciplina brasileira, de margens pré-determinadas para as hipóteses de aplicação dos métodos de revenda e de custo, sem apresentar, contudo, qualquer critério que justifique o porquê de tais margens”¹¹

Na realidade, os únicos métodos que, de fato, representam uma comparabilidade adequada ao princípio “*arm’s length*” são aqueles que adotam como referência os preços praticados pelo contribuinte com partes independentes e aqueles relativos a mercadorias negociadas em bolsa.

Os métodos que adotam como referência o custo ou o valor de revenda com a aplicação de margens pré-determinadas tão somente têm o condão de estimar, com certa fragilidade, preços que seriam praticados com partes independentes. Trata-se, portanto, de uma presunção admitida por lei, a qual se distancia das diretrizes da OCDE sobre o tema. No entender da OCDE, o contribuinte poderia se valer de qualquer tipo de prova para demonstrar que o seu preço parâmetro está condizente com o princípio “*arm’s length*”.

No modelo brasileiro, especialmente nos métodos que adotam os valores de custo ou de revenda, a prova a ser produzida não tem por objetivo demonstrar que o preço parâmetro calculado está condizente com o preço que seria praticado com partes independentes, sendo necessário tão somente demonstrar quais os valores foram praticados na revenda ou na composição do custo, sendo o cálculo do preço parâmetro o resultado da simples aplicação das margens pré-determinadas.

A prova das bases utilizadas para o cálculo dos preços parâmetros mediante a utilização de métodos que se valem de informações de custo e valores de revenda de bens produzidos ou vendidos no Brasil é de fácil verificação por parte das autoridades fiscais locais, dada a ampla modernização das informações prestadas pelo contribuinte, principalmente, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Veja-se, por exemplo, que o Fisco tem acesso automático a todas as notas fiscais emitidas pela empresa, sendo que o valor de revenda de determinado produto pode ser facilmente acessado pela administração tributária. Portanto, caso a empresa brasileira adote, por exemplo, o método PRL, o cálculo do preço parâmetro pode ser facilmente efetuado pelo Fisco brasileiro, já que este dispõe de amplos dados do contribuinte.

¹¹ MOREIRA, Francisco Lisboa ; BENTOLILA, V. . *O plano de ação 13 do BEPS: reflexos sobre o seu conteúdo e aplicação à realidade brasileira*. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Org.). *A Tributação Internacional na Era Pós Beps*. 1ed.Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 3, p. 150-169.

Em relação ao custo das mercadorias produzidas, está em implantação o Bloco K do EFD ICMS-IPI, na qual se demonstrará a composição do custo de cada item produzido, sendo, tal informação também útil para o cálculo do preço de transferência que toma como base o custo da mercadoria produzida no país (método CAP).

Para averiguação dos métodos de preços independentes comparados, a administração tributária, do mesmo modo, dispõe de informações de transações praticadas pelo contribuinte ou outros contribuintes em relação a uma mesma mercadoria, de modo que já está munida de dados suficientes para o cálculo do preço parâmetro.

Quanto às mercadorias negociadas em bolsa de valores, a aferição do preço é a mais fácil possível, pois basta se verificar os preços negociados nos mercados organizados.

Veja-se, portanto, que a deficiência de informações do Fisco brasileiro é restrita aos métodos que se baseiam em informações de custo de produção e valor de revenda de bens e serviços no exterior, como o CPL, PVV e PVA. Nesse contexto, a obtenção dessas informações mediante a troca automática de dados com outros Estados daria à administração tributária brasileira condições de verificar a razoabilidade das informações utilizadas pelo contribuinte brasileiro nos seus cálculos.

No entanto, considerando a já existente coleta digital ampla de informações através do SPED, não há muito mais a se revelar ao Fisco brasileiro dado que, na perspectiva das informações relativas às operações efetuadas no País, a administração tributária brasileira já dispõe de ampla gama de informações, seja pela emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, seja por outras informações prestadas no ambiente do SPED.

Portanto, a deficiência de informações do Fisco brasileiro não diz respeito – majoritariamente – às operações internas, mas sim aos dados das empresas vinculadas situadas em outros Estados.

5. Os três níveis de informações recomendados pela OCDE

Passemos à análise dos três níveis de informações recomendados pela OCDE na Ação nº 13 do BEPS para fins de prover às administrações tributárias informações qualificadas de modo a permitir que as auditorias fiscais possam ser melhor direcionadas. Os três níveis são o “Master File”, “Local File” e “Contry-by-Country Report”¹².

¹²“Action 13 of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS Action Plan, OECD, 2013) requires the development of “rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNEs provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template”.

a. “Master File”

O propósito do “Master File” é prover informações gerais em relação às políticas de Preços de Transferência adotadas pelo grupo econômico. O arquivo deve conter as seguintes informações:

- 1) Estrutura organizacional:
 - a) Gráfico que ilustra a estrutura jurídica e acionária do grupo econômico com a indicação da localidade das entidades operacionais;
- 2) Descrição da(s) atividade(s) do Grupo Econômico:
 - a) Descrição geral por escrito das atividades das empresas do grupo, incluindo:
 - i) Importantes fatores de lucro nos negócios;
 - ii) Descrição da cadeia de abastecimento dos cinco maiores produtos e/ou ofertas de serviços por volume de negócios mais quaisquer outros produtos e/ou serviços totalizando mais de 5% do volume de negócios do grupo. A descrição obrigatória poderia assumir a forma de um gráfico ou um diagrama;

In response to this requirement, a three-tiered standardised approach to transfer pricing documentation has been developed.

First, the guidance on transfer pricing documentation requires multinational enterprises (MNEs) to provide tax administrations with high-level information regarding their global business operations and transfer pricing policies in a “master file” that is to be available to all relevant tax administrations.

Second, it requires that detailed transactional transfer pricing documentation be provided in a “local file” specific to each country, identifying material related party transactions, the amounts involved in those transactions, and the company’s analysis of the transfer pricing determinations they have made with regard to those transactions.

Third, large MNEs are required to file a Country-by-Country Report that will provide annually and for each tax jurisdiction in which they do business the amount of revenue, profit before income tax and income tax paid and accrued. It also requires MNEs to report their number of employees, stated capital, retained earnings and tangible assets in each tax jurisdiction. Finally, it requires MNEs to identify each entity within the group doing business in a particular tax jurisdiction and to provide an indication of the business activities each entity engages in.

Taken together, these three documents (master file, local file and Country-by-Country Report) will require taxpayers to articulate consistent transfer pricing positions and will provide tax administrations with useful information to assess transfer pricing risks, make determinations about where audit resources can most effectively be deployed, and, in the event audits are called for, provide information to commence and target audit enquiries.

This information should make it easier for tax administrations to identify whether companies have engaged in transfer pricing and other practices that have the effect of artificially shifting substantial amounts of income into tax-advantaged environments. The countries participating in the BEPS project agree that these new reporting provisions, and the transparency they will encourage, will contribute to the objective of understanding, controlling, and tackling BEPS behaviours.” OCDE. “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report”.

- iii) Lista e uma breve descrição dos importantes acordos das empresas do grupo, com exceção aos contratos de P&D, incluindo uma descrição das capacidades dos principais locais que prestam serviços importantes e as políticas de preços de transferência para alocar os preços a pagar pelos serviços intra-grupo;
- iv) Descrição dos principais mercados geográficos dos produtos e serviços referidos no segundo ponto acima;
- v) Breve análise funcional escrita descrevendo as principais contribuições para a criação de valor por entidades individuais dentro do grupo, isto é, funções-chave desempenhadas, riscos importantes assumidos e ativos importantes utilizados;
- vi) Descrição das importantes operações de reestruturação de empresas, aquisições e alienações ocorridas durante o ano fiscal.

3) Intangíveis do Grupo Econômico

- (a) Descrição geral da estratégia global do grupo para o desenvolvimento, aquisição e exploração de bens incorpóreos, incluindo a localização das principais instalações de P&D e da sua gestão;
- (b) Lista de intangíveis ou grupos de intangíveis do grupo que são importantes para efeitos de fixação de preços de transferência e quais as entidades que os possuem legalmente;
- (c) Lista de acordos importantes entre empresas associadas identificadas relacionadas com intangíveis, incluindo os acordos de contribuição de custos e os principais acordos de pesquisa e licença;
- (d) Descrição geral das políticas de preços de transferência do grupo relacionadas com P&D e intangível;
- (e) Descrição geral de quaisquer importantes transferências de interesses em intangíveis entre empresas associadas durante o ano fiscal, incluindo as entidades, países e pagamentos envolvidos;

4) Atividades financeiras entre as empresas do grupo:

- a) Descrição geral de como o grupo é financiado, incluindo importantes acordos de financiamento com credores independentes;

- b) Identificação de qualquer membro do grupo que forneça um financiamento central para o grupo, incluindo o país sob cujas leis a entidade é organizada eo lugar de gestão eficaz dessas entidades;
 - c) Descrição geral das políticas gerais de preços de transferência relacionadas com o financiamento entre empresas associadas;
- 5) Posições financeiras e fiscais do grupo:
- a) Demonstrações Financeiras consolidadas anuais do grupo relativas ao exercício, se preparadas de outra forma para a elaboração de relatórios financeiros, regulamentação, gestão interna ou outros fins;
 - b) Lista e uma breve descrição dos atuais preços de pré-fixação unilateral do grupo (APA) e outras decisões fiscais relativas à atribuição de rendas entre países em desenvolvimento;

b. Local File

Ao contrario do *master file*, que apresenta uma visão geral do negócio da MNE, o *local file* fornece informações mais detalhadas relativas a transações específicas dentro do mesmo grupo empresarial.

A informação requerida no *local file* complementa aquela apresentada pelo *master file* e auxilia as administrações tributárias na verificação da conformidade das práticas adotadas pelos contribuintes com o princípio *arm's length*.

No *local file*, são solicitadas informações sobre transações entre filiais locais e empresas associadas localizadas em diferentes países.

Nessas informações incluem-se dados financeiros relevantes relativos às transações, uma análise comparativa, e a seleção e aplicação da prática de preços de transferência mais apropriada.

Quando um requerimento do *local file* puder ser satisfeito por meio de referência cruzada com informação constante do *master file*, então tal referência será suficiente para cumprir o requerimento.

c. Country-by-Country Report (CbCR)

O CbCR requer que as MNEs, que tenham receita consolidada anual superior a 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros, forneçam informações agregadas das jurisdições tributárias em que operam, relativas a receita, lucro, tributos pagos, número

de empregados, capital social, lucros acumulados, intangíveis e a jurisdição fiscal de cada empresa integrante do grupo.

A exigência dessas informações tem como objetivo viabilizar que as administrações tributárias de diversos países possam identificar eventuais riscos envolvendo preços de transferência.

Além disso, o CbCR pode ser utilizado para identificar outros riscos relativos ao BEPS e, quando apropriado, analisar se a relação entre alocação de risco e retorno dos ativos é proporcional.

O CbCR, todavia, não deve ser utilizado para substituir as análises do *master file* e do *local file*. As informações contidas no CbCR não constituem isoladamente uma prova conclusiva de que os preços de transferência determinados em uma transação são ou não apropriados.

6. A proporcionalidade, o art. 113 do CTN e a Ação 13 do BEPS

Como visto acima, o *Master File*, o *Country-by-Country Report* (ou a Declaração de País-a-País, como traduzido pela Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016) e o *Local File* são declarações propostas pela OCDE no âmbito das recomendações da Ação 13 do Projeto BEPS.

O Local File se assemelha bastante às obrigações acessórias já existentes no Brasil (tal como a antiga DIPJ, que atualmente corresponde ao SPED). Já o *Master File* e o *Country-by-Country Report* são novidades para os contribuintes brasileiros.

Tratando-se de novas obrigações acessórias, torna-se oportuno destacar alguns dos limites para sua imposição no Brasil, o que nos remete, necessariamente, ao exame do art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN).

O art. 113, §2º, do CTN, fixa o “interesse da arrecadação ou da fiscalização tributos” como um parâmetro para instituições de obrigações acessórias.

Como bem apontado por CAIO TAKANO, em brilhante estudo específico sobre o tema, o conteúdo do referido dispositivo legal é fundamento, fim e limite dos deveres instrumentais e deve ser interpretado como regra restritiva à imposição de obrigações acessórias pela Administração Tributária no sentido de que o “interesse da arrecadação ou da fiscalização” terá sido respeitado apenas quando os deveres instrumentais forem imprescindíveis para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal ou para

atestar a inexistência do tributo nos casos de imunidade, isenção e não incidência¹³.

Registra-se também o entendimento do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, que, ao interpretar o art. 113, §2º, do CTN, ensina que “Se o dever instrumental não produz qualquer benefício para a Administração Tributária, inexistente motivo que autorize a sua exigência”¹⁴

Assim, anotados os art. 113, §2º, do CTN, cabe examinar a finalidade das referidas novas obrigações acessórias recomendadas pela OCDE e, principalmente, o titular do *interesse* na sua instituição.

Como o Brasil tem suas regras rígidas de preços de transferências que não admitem a mesma liberdade na demonstração de margem de lucro, por parte do contribuinte, verificadas em outros ordenamentos jurídicos, a qual, inclusive, foi acolhida nos parâmetros recomendados pela OCDE, conclui-se que as informações a serem exigidas nessas novas obrigações acessórias são de pouca relevância para o Fisco brasileiro.

Ou seja, trata-se de novas obrigações acessórias impostas para coletar de informações impertinentes às regras de preço de transferência brasileiras.

Seria possível cogitar, nesse particular, que o *interesse da fiscalização*, previsto no art. 113, §2º, do CTN, deveria ser interpretado como interesse da fiscalização mundial, considerando-se a existência de um interesse global a respeito daquelas informações.

Nessa linha de raciocínio, o art. 199, parágrafo único, do CTN, acerca da troca de informações entre o Brasil e demais países, poderia sugerir que, sendo determinada informação relevante para outros países com os quais o Brasil tem acordos internacionais de troca de informações, seria possível admitir a instituição de uma nova obrigação acessória irrelevante para o Brasil, porém importante para os Fiscos estrangeiros.

Esse argumento não nos convence.

Primeiramente, como já dito acima, o *interesse da fiscalização* somente se justifica atrelado a uma obrigação tributária principal e essa deve ser, necessariamente, uma obrigação local.

¹³ TAKANO, Caio. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo, 2015. p. 249.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Parecer inédito*. São Paulo, 26.8.2010, p. 59, apud, MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os deveres instrumentais. In PARISI, Fernanda Drummond [et al] (Coord.). Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. Volume 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 399.

Ou seja, o “*interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos*” nos termos do art. 113, §2º, e parágrafo único do art. 199, ambos do CTN, somente pode ser o interesse do Fisco brasileiro, e não dos Fiscos de outros países. Não nos parece haver outra interpretação a ser dada à expressão “de tributos” como sendo tributos exigidos no Brasil.

Se a regularidade da instituição de deveres instrumentais no Brasil está condicionada à existência de uma obrigação tributária principal correspondente, qual seria essa obrigação principal se os critérios brasileiros de preço de transferência não estão em sintonia com as informações solicitadas nessas obrigações acessórias? Não existindo essa obrigação principal local, é indevida a imposição de qualquer obrigação acessória correlata.

Primeiramente, porque o contribuinte brasileiro cumpre obrigações tributárias sejam elas principais ou acessórias – e arca com os respectivos ônus – conforme as regras estabelecidas dentro da jurisdição do Estado brasileiro. Trata-se de uma questão de limite da soberania.

Além disso, deve existir uma espécie de referibilidade entre as obrigações acessórias impostas aos contribuintes e os interesses da fiscalização local, cuja realização beneficia o *enforcement* das obrigações tributárias locais, e, portanto, beneficia diretamente o contribuinte cumpridor de obrigações tributárias e indiretamente o seu respectivo país. Ou seja, a exigência dessa referibilidade, no âmbito das obrigações acessórias, poderia se justificar inclusive com base na teoria do benefício¹⁵. Afinal, por que o contribuinte brasileiro seria onerado – pesadamente – em benefício de um contribuinte suíço?

Não há dúvida de que, por meio de acordos internacionais, o Estado brasileiro pode limitar a sua jurisdição (abrindo mão da sua competência tributária) ou se comprometer a disponibilizar as informações coletadas no interesse da fiscalização local. Tal faculdade não deve permitir, todavia, o exercício de competência tributária para fins de fiscalização fora do seu interesse local, mas no interesse de outros países.

Portanto, a instituição no Brasil de obrigações acessórias com vistas à implementação do *Master File* e do *Country-by-Country Report* contrariam o art. 113, §2º, do CTN, por ausência do “*interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos*” locais.

Além disso, a exigência de informações irrelevantes para o Fisco brasileiro tem como obstáculo o princípio da proporcionalidade, pois esse princípio é aplicável como limitador da imposição de obrigações acessórias.

¹⁵ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practise*. 5ª edição, Nova York: Mcgraw-hill, 1989

Ainda nessa perspectiva, pode-se dizer que os deveres instrumentais impõem aos contribuintes deveres de colaboração com o Fisco. Essa consideração é oportuna porque, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.191/MT, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, em 01 de agosto de 2011 (a respeito dos limites dos deveres de colaboração dos contribuintes nos regimes de substituição tributária), “há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes”.

Parece-nos possível aplicar esse raciocínio às obrigações acessórias em exame, para concluir que as obrigações acessórias (e os respectivos ônus) não podem ser impostas de maneira arbitrária pelo legislador e a proporcionalidade é um dos parâmetros para avaliar essa (eventual) arbitrariedade.

Nesse sentido, o contribuinte não deve ser onerado de modo desnecessário ou repetido (vale dizer, mais de uma obrigação acessória para coletar a mesma informação) aos olhos do Fisco brasileiro.

Ou seja, se a informação desnecessária para as autoridades fiscais brasileiras não deve ser exigida, a impertinência das informações requeridas no *Country-by-Country Report* para o modelo brasileiro de preço de transferência justifica tal desnecessidade, ainda mais quando a prestação dessas informações desnecessárias produzirá um ônus bastante significativo sem proveito algum para aqueles que suportam tal ônus.

Atualmente, algumas companhias multinacionais com presença no Brasil estão sendo bastante oneradas com cumprimento, no País, do *Country-by-Country Report*, porque as informações a serem prestadas a respeito das suas atividades no exterior não sequer são exigidas pelos demais países que ainda não implementaram tal obrigação acessória. Há um claro aumento *compliance costs*, sem qualquer benefício para fins dos interesses brasileiros de fiscalização.

Nesse particular, cabe recordar a lição do Professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, segundo o qual “o particular não está a serviço da Administração”¹⁶, o que é bastante pertinente para fins da implementação das recomendação da OCDE no Projeto BEPS.

Essa preocupação traz à tona outra questão: qual é o limite da excessividade de uma obrigação acessória? Não há dúvida de que a transferência fiscal é uma justificativa

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5a Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

plausível o exercício de um poder-dever estatal. No entanto, esse poder-dever, certamente, não deve ser tido como ilimitado.

Um dos seus limites é justamente aquele visto acima: a observância do art. 113, §2º, do CTN, ou seja, a existência de interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos locais. Outro limite é a proporcionalidade: não devem ser admitidas informações inúteis ou desnecessárias, repetidas em outras declarações; não devem ser aceitos critérios inadequados para identificação dos contribuintes que devem prestar as informações e para seleção das informações a serem exigidas; e os ônus decorrentes do cumprimento das obrigações acessórias não devem inviabilizar a atividade o exercício da atividade econômica pelo contribuinte.

É evidente que a aplicação desses critérios é de difícil praticabilidade e não resultará em respostas binárias; não se trata de algo *preto-no-branco*. A avaliação aqui pertinente deve ser efetuada caso-a-caso, com base em um juízo de razoabilidade, considerando as declarações fiscais já existentes, a finalidade da coleta das informações a serem prestadas e a sua utilidade para os modelos brasileiros de preços de transferência.

Por essas razões, entendemos que existem bons argumentos para justificar que o Brasil deveria reavaliar a implementação do *Master File* e do *Country-by-Country Report* na parte que se demandará informações desnecessárias, já disponibilizadas em outras declarações, e, principalmente, impertinentes aos critérios brasileiros de preço de transferência, bem como aquelas que prejudicam o sigilo dos contribuintes.

Conclusões

Feitas as considerações acima, pode-se concluir que a implantação da Ação 13 do BEPS não pode se dar ao atropelo das garantias e salvaguardas previstas no ordenamento jurídico local.

Apesar da busca por transparência fiscal no âmbito tributário internacional ser um caminho sem volta, não se deve admitir que ela justifique a sobreposição do interesse público em relação aos interesses privados, em desacordo com as normas locais voltadas à proteção dos direitos e garantias dos contribuintes.

Primeiramente, somente poderiam ser adotadas as medidas que pretendem dar transparência de dados não protegidos por sigilo comercial ou industrial, cuja quebra colocaria em risco a atividade empresarial do contribuinte.

Além da questão do sigilo, cabe observar que a implementação de qualquer obrigação acessória, no Brasil, tem como parâmetro inafastável o art. 113, § 2º, do CTN.

Essa consideração se mostra relevante, pois os maiores beneficiados pelas informações prestadas pelo contribuinte brasileiro no âmbito das obrigações acessórias “*Master File*”, “*Local File*” e “*Country-by-Country Report*” seriam os Fiscos de outros países, e não a administração tributária brasileira.

Não nos parece que o art. 113, § 2º, do CTN diga respeito ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização tributos” devidos em outros Estados, mas tão somente a tributos locais.

Cabe frisar: a instituição de novas obrigações acessórias, no Brasil, deve ser, obrigatoriamente, realizada no interesse da fiscalização de tributos locais, o que não se verifica na implementação da Ação 13 do BEPS, pois as informações a serem coletadas são impertinentes ao modelo brasileiro de preço de transferência.

Tal interpretação é corroborada pelo nosso entendimento de que não existe um sistema tributário mundial que dê azo à criação de obrigações acessórias sem qualquer observância à soberania de cada ordenamento jurídico.

Por fim, o terceiro critério a ser observado na implementação da Ação 13 do BEPS é o princípio da proporcionalidade, pois é defeso ao Fisco impor obrigações que aumentem, demasiadamente, o custo de “*compliance*” dos contribuintes para fins de obter informações desnecessárias e repetidas.

Nesse particular, há de se apontar que, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o Fisco brasileiro já detém praticamente todas as informações necessárias para efetuar a fiscalização dos contribuintes no que se refere aos ajustes decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência. Dessa forma, é preciso razoabilidade na implementação do Ação 13 do BEPS a fim de não criar ônus desnecessários ao contribuinte.

Por essas razões, conclui-se que o Brasil deve avaliar, com cautela, a implementação da Ação 13 do BEPS, havendo, inclusive, boas justificativas para a sua rejeição por completo.